

# KONAKLAMA VERGİSİ: ÖLÇÜLÜLÜK MESELESİ

## ACCOMMODATION TAX: PROPORTIONALITY ISSUE

Nuray AŞCI AKINCI\*

**Özet:** 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile hukuk sistemimize, dijital hizmet vergisi, değerli konut vergisi ve konaklama vergisi olmak üzere üç yeni vergi girmiştir. Dolaylı bir vergi olan konaklama vergisi, diğer ülke uygulamalarından farklı olarak yerel yönetim vergisi olarak değil, merkezi yönetim vergisi olarak öngörülmüştür. Bu makalede, konuyla bağlantılı olması nedeniyle öncelikle turizm payı ve devamında konaklama vergisinin temel unsurları ele alınmıştır. Çalışmada, konaklama vergisinin ölçülülük ilkesine uygunluğu, diğer ülke örnekleriyle kıyaslama yapılarak, bir takım ölçütler ekseninde değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, verginin amacı, konaklamanın gerçekleştiği mekân/tesis, bölge/şehir, dönem/sezon gibi kriterler dikkate alınarak, ölçülülük ilkesinin gereklerini karşılayacak bir vergi modeline yönelik önerilere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Konaklama Vergisi, Turizm Vergisi, Turist Vergisi, Turizm Payı

**Abstract:** Under the Law No. 7194 “Digital Service Tax and The Amendment on Certain Laws and Decree Law No. 375”, three new taxes named as digital services tax, accommodation tax, and valuable house tax have entered into our legal system. As an indirect tax, accommodation tax, different than practices of other countries, cannot be considered as a local government tax but is envisaged as a central government tax. In this paper, due to its connection with the issue, primarily tourism surcharge, and then basic elements of accommodation tax are examined. This study assesses the conformity of accommodation tax with the principle of proportionality based on certain criteria in comparison with other country examples. In conclusion, suggestions are made for a new tax model, which will meet the requirements of the principle of proportionality by taking into consideration certain criteria such as the purpose of the tax, the location/facility where the accommodation takes place, the region/city, the term/season.

**Keywords:** Accomodation Tax, Tourism Tax, Tourist Tax, Tourism Surcharge

\* Dr. Öğr. Üyesi, Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, akincinuray@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-8844-7146, Makalenin Gönderim Tarihi:11.03.2020, Kabul Tarihi: 11.03.2020

## GİRİŞ

7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”<sup>1</sup> ile hukuk sistemimize, dijital hizmet vergisi, değerli konut vergisi ve konaklama vergisi olmak üzere üç yeni vergi dahil edilmiştir. Söz konusu vergilerden, değerli konut vergisine ve dijital hizmet vergisine özellikle çok fazla reaksiyon gösterilmesine karşın konaklama vergisinin, turizm sektörü dışında, gerek öğretilde ve gerekse toplumda henüz dikkatleri çokça çekmediği gözlenmektedir. Ancak turizm sezonu yaklaştıkça, sözkonusu vergiye yönelik olası tepkilerin somut uygulamalar karşısında yavaş yavaş belireceğini öngörmek zor değildir.

7194 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 2. kısmının 2. bölümündeki mülga 34. madde, “*Konaklama Vergisi*” olarak yeniden ihdas edilmiştir. Verginin temel unsurları, vergilendirme işlemleri ve usule ilişkin tüm hükümler tek maddede düzenlenmiştir. Bu çalışmada, konaklama vergisi öncelikle kavramsal boyutuyla ele alınmış ve İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı’nda bu verginin nasıl kurgulandığına yer verilmiş; turizm alanında yeni bir mali yükümlük olan turizm payı ve konaklama vergisinin temel unsurları incelenmiştir. Çalışmanın amacı, konaklama vergisinin ölçülük ilkesine uygunluğunu -diğer ülke örnekleriyle karşılaştırarak- değerlendirmektir. Verginin ölçülü olup olmadığı meselesi, konaklamanın gerçekleştiği mekân, bölge/şehir, dönem/sezon ve verginin konulma amacı gibi kriterler dikkate alınarak ölçümlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın temel denencesi “verginin, yükümlülerin mali gücü ile orantılı olmadığı, amacı gerçekleştirmeye elverişli bir araç olmadığı” fikridir.

## 1. KAVRAMSAL BELİRLEME VE TARİHSEL ARKA PLAN

Daha çok tarihi ve turistik merkezlere sahip olan ülkelerde, konaklama veya turistik amaçlı verilen hizmetlerden faydalanan kişilerden,

<sup>1</sup> 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, (RG: 7.12.2019, 30971).

sunulan turizm hizmetlerinin maliyetlerini finanse etmek, turizm alt-yapısını geliştirmek, turistik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gibi amaçlarla ve ağırlıklı olarak yerel yönetim birimleri tarafından, konaklama tesislerinin verdiği hizmetler üzerinden alınan vergi, en kapsamlı kavramla “*turizm vergisi*” olarak tanımlanabilir. Dünya Turizm Örgütü (UNWTO), turizm vergilerini, özellikle turistler ve turizm endüstrisi için geçerli olan bir dolaylı vergi olarak tanımlamıştır.<sup>2</sup> Söz konusu verginin standart/tek tip bir ismi olmamakla birlikte, turizm vergisi (*tourism tax*), turist vergisi (*tourist tax*), konaklama vergisi (*accomodation tax*), ziyaretçi vergisi (*visitor tax*), şehir vergisi (*city tax*), kültür vergisi (*culture tax*), otel oda vergisi (*hotel room tax*), yatak vergisi (*bad tax*) olarak da adlandırılmaktadır.

Avrupa Birliği (AB) ülkeleri, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Japonya gibi ülkelerde, bu vergiler yerleşme amacı olmayan geçici konaklamalar için ve genelde yerli/yabancı ayrımı yapılmaksızın, konaklama hizmeti üzerinden oransal veya maktu olarak alınmaktadır.<sup>3</sup>

Avrupa Tur Operatörleri Birliği’nin (European Tour Operators Association/ETOA) verilerine göre, Avrupa Birliği’ne üye olan ülkelerin 19’unda, turizm vergisi<sup>4</sup> farklı isimlerle ve her ülke özelinde farklı şekilde uygulanmaktadır. Danimarka, İsveç, Finlandiya, Estonya, İrlanda, Güney Kıbrıs, Letonya ve Lüksemburg’da ise bu vergi alınmamaktadır. AB üyesi ülkelerde konaklama vergisinin yasal dayanağı, KDV uygulamasında da değişikliklerin (282/2011) yer aldığı 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifi’dir.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> OECD Tourism Trends and Policies 2014, OECD Publishing, s. 76, <http://dx.doi.org/10.1787/tour-2014-en>

<sup>3</sup> Burçin Bozdoğanoglu, “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, s. 132; Ahmet Güler, “Roma ve Venedik Özelinde İtalya’da Turist Vergisi ve Türkiye’de Uygulanması”, *PJESS*, Vol: 4, No: 1, 2017, s. 19.

<sup>4</sup> European Tourism Association, “ETOA’s 2019 review of European tourism taxes calls for destinations to recognise the value of the visitor economy and risk to competitiveness”, (12 September, 2019), <https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/> (Erişim T. 26.01.2020).

<sup>5</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, söz konusu Direktif’te değişiklik yapan Direktif için bkz. Council Directive (EU) 2019/475 of 18 February 2019, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32019L0475>; (Erişim T. 22.02.2020); Bozdoğanoglu, , s. 132.

Türkiye uygulamasına bakıldığında konaklama vergisi her ne kadar hukuk sistemimize yeni girmiş olsa da<sup>6</sup> esasında ilk nüvesi, 2004 yılında atılmış ve 2006'da<sup>7</sup> ve 2008<sup>8</sup> yıllarında, TBMM'ye sunulan "İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı"nda bu vergiye yer verilmiştir. Konaklama vergisi, 2006 yılı Kanun Tasarısı'nın üçüncü kısmının beşinci bölümünde 37. ve 40. maddeleri arasında bir yerel yönetim vergisi olarak tasarlanmıştır. Otel, motel, tatil köyü, pansiyon gibi tesis ve yerlerde konaklamanın, bu vergiye tabi olacağı, verginin yükümlüsünün "*konaklama tesislerinde konaklayanlar*" olduğu ve konaklama tesislerini işletenlerin ise *vergi sorumlusu sıfatıyla*, vergiyi tahsil ederek mükellefler adına yetkili idareye ödemekten sorumlu olduğu düzenlenmiştir (m. 37). İstisnaların düzenlendiği 38. maddede, öğrenci yurt ve pansiyonları, huzurevleri ile koruma evlerinde yapılan konaklamalardan bu verginin alınmayacağı; matrahı, günlük yeme, içme ve yatak ücretleri dahil olmak üzere, mükelleflerce ödenen toplam konaklama bedeli; oranı ise, günlük toplam konaklama bedelinin yüzde 3'ü olarak öngörülmüştü. (m. 39). Beyan ve ödeme kenar başlıklı 40. maddede ise, vergi, konaklama ücretine eklenerek fatura veya ödeme belgelerinde gösterilmek suretiyle tahsil edileceği, tahsil edilen vergi, takip eden ayın yirminci günü mesai saati sonuna kadar konaklama yerinin bulunduğu yer yetkili idaresine bir beyanname ile ödeneceği, büyükşehir belediyesi olan yerlerde toplanan vergilerin yüzde 25'inin, tahsilâtı izleyen ayın yirminci günü mesai saati sonuna kadar büyükşehir belediyesine aktarılacağı düzenlenmiştir.

İlk olarak 7193 sayılı Kanun ile düzenlenen ancak, ilgili kanunun Cumhurbaşkanlığı tarafından bir kere daha görüşülmek üzere TBMM'ye gönderilmesinin üzerine, son şeklini 7194 sayılı Kanun ile alan Ko-

<sup>6</sup> "Osmanlı döneminde değişik adlarla Konaklama Vergisi alındığı görülmektedir. Bir çeşit ayak bastı parası olan Selamet Akçesi ya da Kademiye Vergisi buna en güzel örnektir. Defterdar Fındık Mehmet Efendi tarafından uygulamaya konulan dinlenme yerlerinden toplanan İstirahat Vergisi de bu kapsamda uygulanmış bir vergi türüdür. Geçit Vergisi, Gülek Geçidi Vergisi, Haliç Vergisi, Osmanlı döneminde uygulanan benzer vergiler arasındadır", Faruk Güçlü, "Yeni Bir Vergimiz Daha Oldu: Konaklama Vergisi", <http://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/1700304/yeni-bir-vergimiz-daha-oldu-konaklama-vergisi.htm>

<sup>7</sup> İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı (4 Temmuz 2006).

<sup>8</sup> 2008 yılı tasarısında, Konaklama Vergisi, ilgili yasa tasarısının 3. kısmının 4. bölümünde, 34. ve 37. maddeleri arasında düzenlenmiştir. <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0505.pdf>

naklama Vergisi, aradan 15 yıllık süreden sonra bir yerel yönetim vergisi olarak değil, bir merkezi yönetim vergisi olarak karşımıza çıkmıştır. 7194 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesi "Konaklama Vergisi" olarak yeniden düzenlenmiştir.

## 2. YENİ BİR MALİ YÜKÜMLÜLÜK: TURİZM PAYI

Konaklama vergisinin temel öğelerine geçmeden önce, 7183 sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun<sup>9</sup> ile "turizm payı" olarak isimlendirilen yeni mali yükümlülüğe değinmek gerekmektedir. Amaç ve kapsamın düzenlendiği Kanun'un 1. maddesi şöyledir: *"Türkiye'nin turizm hedeflerine ulaşmasını teminen; turizm imkân ve fırsatlarının dünyada tanıtılmasına, turizm potansiyelinin tüm yönleri ile değerlendirilerek ülke ekonomisine kazandırılmasına, turizm yatırımlarının, turizmin ülke ekonomisindeki payının ve turizm sektörünün hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik faaliyetlerde bulunmak, destek ve kaynak sağlamak amacıyla Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansının kurulması, yönetimi, denetimi, gelirleri ve faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu Kanun; Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansının kuruluşu, yönetimi, denetimi, faaliyet konuları ve gelirlerine ilişkin usul ve esasları kapsar"*.

Turizm payı; bileşik tesisler ile konaklama tesislerinden, Bakanlıktan belgeli yeme-içme ve eğlence tesislerinden, deniz turizmi tesisleri ile Bakanlıktan belgeli deniz turizmi araçlarından binde yedi buçuk; seyahat acentelerinden (münferit uçak bileti satışları hariç), havayolu işletmelerinden (ticari yolcu taşımacılığı faaliyetlerinden) on binde yedi buçuk; Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından işletilenler hariç olmak üzere havalimanı ve terminal işletmelerinden binde iki oranında olmak üzere bu ticari işletmelerin yatırımcısı veya işletmecisi olan gerçek veya tüzel kişilerin bu işletmelerdeki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri net satış ve kira gelirlerinin toplamı üzerinden alınır (m. 6).

Ajansın gelirlerinin en az %85'inin, ülke turizminin tanıtılmasına yönelik faaliyetlerin, kalan kısmı ise diğer faaliyetlerin finansmanında kullanılacağı 5. maddede belirtilmiştir. Turizm payı ile oluşturulan

<sup>9</sup> 7183 sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun, (RG: 15.07.2019, 30832).

fonun, turizmin negatif dışsallığından etkilenen yerel yönetim birimlerinin sunduğu hizmetlerin finansmanı sağlamak üzere getirilmediği ancak fon kaynaklarının %15'inin bir kısmının yerel yönetim birimlerine aktarılmasının Kanun'un 4. maddesindeki "Ajans, Bakanlıkça belirlenen turizm strateji ve politikaları doğrultusunda; (...) (d) Turizmin ülke ekonomisindeki payının artırılması amacıyla bu Kanunda belirtilen amaçları gerçekleştirmek üzere diğer her türlü faaliyet, iş ve işlemleri yapabilir, destek ve kaynak sağlayabilir." hükmü dayanak alınarak uygulanabileceğinin olanaklı olduğu ileri sürülmüştür.<sup>10</sup>

Denetimin düzenlendiği 7. maddede, Ajansın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanan yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabi olacağı, söz konusu bağımsız denetimin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini yapmak üzere yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının en az üçünden teklif alınmak suretiyle İcra Kurulu tarafından yaptırılacağı hüküm altına alınmıştır. Denetim sonucunda düzenlenen bağımsız denetim raporları Sayıştay'a gönderilecektir. Sayıştay ise kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunacaktır.

Görüldüğü gibi turizm payı, turizmin ülke ekonomisindeki payının ve turizm sektörünün hizmet kalitesinin artırılması, Türkiye'nin turizm hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla getirilmiştir.

### 3. KONAKLAMA VERGİSİNİN TEMEL UNSURLARI

Konaklama vergisinin temel unsurları, Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesi ve Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı<sup>11</sup> esas alınarak verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü ve istisnaları bu başlık altında değerlendirilmiştir.

<sup>10</sup> Ertuğrul Akçaoğlu, "Konaklama Vergisi", Vergi Yasalarında Güncel Değişikliklerin Değerlendirilmesi Paneli'nde sunulan tebliğ, 16 Ocak 2020, Ankara Barosu, <https://www.youtube.com/watch?v=hmzKeKptKeA&list=PL4jCA0s9Z5BBg8oK4JhQgcIihma7No2V8>

<sup>11</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı için bkz. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/tebligler/Taslaklar/Kon\\_ver\\_gen\\_uyg\\_teb\\_taslak.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tebligler/Taslaklar/Kon_ver_gen_uyg_teb_taslak.pdf)

### 3.1. Verginin Konusu

Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesinin 1. fıkrasına göre konaklama verginin konusunu, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) oluşturur. Geceleme hizmetinin; sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulması, vergilendirmeye etkisi olmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemede, konaklama tesisleri bakımından bir sınırlama yapılmamış ve tesisin türü, sınıfı, niteliği dikkate alınmaksızın konaklama hizmeti sunan bütün tesislerde belirtilen hizmetler vergiye tabidir. Burada dikkat edilmesi gereken iki hizmet bulunmaktadır:

1. Konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti
2. Geceleme hizmetiyle birlikte sunulan diğer hizmetler

*Geceleme hizmeti*, konaklama tesislerinde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma, *barınma*, kalma hizmetini ifade eder. Konaklama tesisi bakımından, geceleme hizmetini ifa etmeye yönelik odanın (birden fazla kişinin bir arada konaklayabildiği odalarda yatağın) kişinin tasarrufuna bırakılması ile birlikte hizmet sunumu başlamış olur. Geceleme hizmeti alan kişinin geceleme tamamlamaksızın tesisten ayrılmasının vergilendirmeye tesiri yoktur.<sup>12</sup>

Konaklama tesislerinde geceleme hizmetiyle birlikte satılmak suretiyle, konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler konaklama vergisine tabidir. Buna göre, geceleme hizmetiyle birlikte konsept olarak pazarlanmak ve/veya satılarak konaklama tesisi bünyesinde sunulan yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi tüm hizmetler, konaklama vergisine tabidir. Bu kapsamda, oda ve kahvaltı, yarım pansiyon, tam pansiyon, her şey dahil, ultra her şey dahil vb. konseptler adı altında pazarlanan ve/veya satılan ve tesis bünyesinde geceleme hizmetinin yanı sıra, paket kapsamında verilen tüm hizmetler verginin konusunu oluşturmaktadır.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı, s. 2.

<sup>13</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı, s. 2.

Tebliğ taslağına göre, konaklama tesisinin türü, sınıfı, niteliği, bulunduğu yöre vb. hususlar dikkate alınarak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme hizmetine dâhil edilmesi mutlak olan tüm hizmetler, geceleme hizmetinden ayrıca fiyatlandırılırsa ve bedeli müşteriden ayrıca tahsil edilse dahi vergiye tabidir. Geceleme hizmetiyle birlikte sunulan diğer hizmetlerin, tesisin kendi imkânlarıyla veya tesis tarafından kısmen ya da tamamen tesis bünyesi dışından temin edilerek sunulması, vergilendirmeye engel değildir. Konaklama tesisinde konaklamayanlara, başka bir söylemle geceleme hizmeti almayanlara, sunulan hizmetler vergiye tabi olmayacaktır.

Konaklama tesisi tarafından konaklama hizmeti alanlara verilen bir hizmet;

- Geceleme hizmetiyle birlikte satılması ve
- Konaklama tesisi bünyesinde sunulması halinde, konaklama vergisine tabi olacaktır. Görüldüğü gibi, hizmetin vergiye tabi olabilmesi için iki koşulun birlikte var olması gerekir. Bunlardan birinin gerçekleşmemesi halinde, esas itibarıyla hizmet vergiye tabi olmayacaktır.<sup>14</sup>

### 3.2. Vergiyi Doğuran Olay

Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergiyi doğuran olayın, verginin konusuna giren hizmetlerin sunulması ile meydana geleceği belirtilmiştir.<sup>15</sup> Bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan önce veya sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin vergiyi doğuran olaya tesiri yoktur. Hizmetin sunulmasından önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi hallerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmez. Dolayısıyla, 5.10.2007 tarihli ve 26664 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seyahat Acentala-

<sup>14</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı, s. 3.

<sup>15</sup> Vergiyi doğuran olayın ilgili maddede tanımlanması öğretide Akçaoğlu tarafından eleştirilmiştir: "Kanun, ilginç bir şekilde, 'Vergiyi doğuran olay, birinci fıkrada belirtilen hizmetlerin sunulması ile meydana gelir' demek suretiyle vergiyi doğuran olayı da tanımlama lüzumu hissetmiştir. Oysa, kanunda soyut olarak ifade edilmiş olan konunun, gerçek hayatta somutlaşması yani gerçekleşmesi anlamına gelen vergiyi doğuran olayın ayrıca tanımlanmasına- kural olarak- gerek yoktur. Bunun hukuken bir anlamı ve faydası olmadığı gibi bilakis beraberinde sorunlar getirmesi mümkündür", Akçaoğlu, sunum.

rı Yönetmeliği'nde tanımlanan acentalara yapılan satışlarda, acentaya satış aşamasında vergi doğmaz. Aynı şekilde acentanın satışı aşamasında da konaklama tesisi işleticisi bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmez. Buna göre, gerek acentalar üzerinden gerekse doğrudan konaklama tesisleri tarafından satışa konu edilen hizmetlerde, hizmetin konaklayana sunulması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşir.<sup>16</sup>

### 3.3. Verginin Yükümlüsü

Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, konaklama vergisinin yükümlüsü, *verginin konusuna giren hizmetleri sunanlardır*. Başka bir ifadeyle, verginin mükellefi, konaklama hizmetlerinin verildiği tesisi fiilen işletenlerdir. Tesisin mülkiyetinin işleticiye ait olup olmamasının, tesisin kamu veya özel sektör, gerçek veya tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller tarafından işletilmesinin, yükümlülüğe herhangi bir etkisi olmayacaktır.<sup>17</sup>

Mükellefiyet, konaklama tesisi işletenin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesince, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar bakımından ise tesisin bulunduğu yer vergi dairesince tesis edilir. KDV mükellefiyeti bulunmayanların, aynı il sınırları içindeki aynı veya farklı vergi dairelerinin yetki alanında bulunan tüm konaklama tesisleri için, talep etmeleri durumunda, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan illerde Defterdarlık) tarafından uygun görülecek vergi dairesince tek mükellefiyet tesis edilebilir.

### 3.4. Verginin İstisnaları

Konaklama vergisi, öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler; karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler yönünden vergiye tabi değildir. Diplomatik temsilcilikler ve konsolosluklar ile bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yönelik istisna uygulaması karşılıklılık ilkesi çerçevesinde yürütülmektedir.

<sup>16</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı, s. 4.

<sup>17</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Tebliği Taslağı, s. 4.

İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı'nda, huzurevleri ve koruma evlerinde yapılan konaklamalar vergiden istisna tutulmuştur.

### 3.5. Verginin Matrah ve Oranı

Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, KDV hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Buna göre, konaklama vergisi matrahına KDV dahil edilmemektedir.<sup>18</sup>

Tebliğ Tasarısında belirtildiği üzere, sunulan konaklama hizmetlerine ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de matraha dâhildir. Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.

Konaklama vergisinin oranı Kanun'un 34 maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenmiş ve bu oran % 2'dir. Cumhurbaşkanı, bu oranı bir katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar içinde farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir. Ancak 7194 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile 6802 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3. madde uyarınca, konaklama vergisi oranı 31.12.2020 tarihine kadar % 1 olarak uygulanacaktır.

Gider Vergileri Kanunu'nun 34. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, konaklama vergisi, konaklama tesislerince düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilir. Bu vergiden herhangi bir ad altında indirim yapılamaz. Bu vergi, KDV matrahına dâhil edilmez. Konaklama hizmetinin sunumundan önce fatura ve benzeri belge düzenlense dahi, bu belgede konaklama vergisi gösterilmez.

<sup>18</sup> Almanya'da söz konusu vergi, gecelik 5 € veya toplam oda bedelinin %5'i kadar vergi almıyor. Yüzde beşlik vergi, KDV eklendikten sonraki miktar üzerinden hesaplanmaktadır. Theresa Christine, "41 Countries Around the World that Charge A Tourist Tax" February 27, 2019, <https://www.businessinsider.sg/countries-that-require-a-tourist-tax-2019-2> ; <https://www.hostelworld.com/blog/tourist-tax/> (Erişim T. 03.02.2020).

Son olarak, 34. maddesinin sekizinci fıkrasında, konaklama vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olduğu belirtilmiştir. Her bir vergilendirme dönemine ait konaklama vergisi, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine, KDV mükellefiyeti bulunmayanlarca tesisin bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi kapsamında, konaklama vergisine ilişkin tüm beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi uygun bulunmuştur. İlgili Kanun'un 34/9 fıkrası gereğince, konaklama vergisi beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri Gelir İdaresi Başkanlığına belirlenir ve elektronik ortamda mükelleflerin kullanımına sunulur. Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamenin şekil, içerik ve ekinde değişiklik yapmaya yetkilidir.

#### 4. ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİNİN GEREKLERİYLE KONAKLAMA VERGİSİ

Vergi hukukunda anayasal vergilendirme ilkeleri dendiğinde, esasında iki temel ilkedен söz edilir. Bunlardan biri vergide yasallık ilkesi<sup>19</sup> diğeri ise vergide eşitlik ilkesidir.<sup>20</sup> Konumuzla ilgili olarak yasalılık ilkesine ilişkin olarak tebliğ tasarısında irdelenecek veya eleştirilecek hususlar olmakla birlikte, temelde eşitlik ilkesine değinmek gerekmektedir. Bir vergi yasasının, vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğu veya yükümlüler arasında ayrımcılık yaratıp yaratmadığının analizinde kullanılan üç test bulunmaktadır: karşılaştırılabilirlik testi, haklı neden testi ve nihayet ölçülülük testi. Karşılaştırılabilirlik testinde, mevcut yükümlü gruplarının benzer veya farklı durumda olup olmadığı ölçümlenir. Benzer durumda olanlara farklı, farklı durumda olanlara ise aynı muamele yapılması ancak haklı nedenin bulunması halinde olanaklıdır. Ancak yükümlü grupları arasında farklı muameleyi haklılaştıracak hiçbir objektif farklılık yoksa söz konusu muamelenin ayrımcı olduğu sonucuna varılacaktır.<sup>21</sup> Karşılaştırılabilir durumda olan

<sup>19</sup> Bkz. Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, 3. baskı, İstanbul, 2011, s. 14-22.

<sup>20</sup> Bkz. Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik, Der'in Yayınları, İstanbul 2006, s. 87 vd.

<sup>21</sup> Nuray Aşçı Akıncı, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, s. 410.

vergi yükümlülerine haklı bir neden olmadıkça, farklı bir muamele yapılamaz. Haklı neden, farklı uygulamaları ayırım yasağı kapsamında çıkarır.<sup>22</sup> Bazı hallerde haklı bir neden olmasına karşın söz konusu düzenlemeler, ölçülülük testinin gereklerini karşılayamadıkları için, başka bir söylemle ölçülülük testine takıldıkları için eşitlik ilkesinin ihlal edildiği sonucuna varılabilmektedir. Haklı neden, ölçülülük testinin gereklerini karşılayamadığı takdirde uyuşmazlık konusu düzenleme, amaç ile araç arasındaki orantısızlık nedeniyle eşitlik ilkesinin ihlali sonucu doğabilmektedir.<sup>23</sup> Bu anlamda ölçülülük testi, mahkemelerce yapılan ayrımcılık/eşitlik analizinde çok önemli bir yere ve değere sahiptir. Ancak Anayasa Mahkemesi (AYM) norm denetimine ilişkin kararlarında, eşitlik ilkesine aykırı düzenlemeleri meşrulaştırırken öne sürdüğü haklı nedenleri (mali ve hukuki yapı farklılığı, mali politika, sosyal ve ekonomik gerekler, kamu yararı) ölçülülük testine tutmadığı gibi, "AYM siyaset söylemini hukuksal söyleme dönüştürerek, sadece eşitsizliği meşrulaştırmıştır".<sup>24</sup> Yükümlüler arasında farklı muamele-ye neden olan bir düzenleme ve söz konusu farklılığı meşrulaştıran haklı neden, ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında en büyük güvence mekanizması, hukuk devleti ilkesidir. Ölçülülük ilkesi ise, hukuk devletinin somutlaştırılmış bir ifadesi olarak temel hakların sınırlandırılmasında gözönünde tutulan temel bir ilkedir.<sup>25</sup> Ölçülülük ilkesi<sup>26</sup> amaç-araç ilişkisinde birleşen üç alt unsurdan oluşmaktadır: elverişlilik, gereklilik ve orantılılık. Elverişlilik, amaç ile sonuç arasındaki ilişkiyi refere eder. Elverişlilik, araç ile sonuç arasındaki ilişkide, aracın sonuç bakımından uygun olmasını gerektirir.<sup>27</sup> Sınırlamayı oluşturan bir yasal önlemin, sınırlama amacı açısından elverişli sayılabilmesi için bu önlemin istenilen sonuca bir katkı sağlaması gerekir<sup>28</sup>. Gereklilik,

<sup>22</sup> Billur Yaltı Soydan, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s. 97.

<sup>23</sup> Aşçı Akıncı, s. 410.

<sup>24</sup> Nihal Saban, Vergi Hukuku, 9. baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019, s. 60.

<sup>25</sup> Fazıl Sağlam, Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü, AUSBF Yayınları, Ankara 1982, s. 112.

<sup>26</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Yüksel Metin, Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayınları, Ankara 2002, s. 26-36.

<sup>27</sup> Takis Tridimas, The General Principles of EU Law, Second Edition, Oxford University Press, New York, 2006, s. 139.

<sup>28</sup> Sağlam, s. 114.

sınırlamanın dayandığı amacı gerçekleştirmek için ilgili temel hak yönünden en yumuşak aracın seçilmesi gerektiğine işaret eder.<sup>29</sup> Gereklilik testini karşılamak için düzenlemenin zorunlu, vazgeçilmez olması koşulu aranır.<sup>30</sup> Amacı gerçekleştirmek daha az sınırlayıcı araçlarla olanaklı değilse, söz konusu düzenleme gereklidir. Orantılılık testinde ise, bir düzenlemenin etkilerinin, söz konusu amaçlarla orantısız ya da aşırı olup olmadığı denetlenir. Gereklilik unsurunda, sabit bir amaçla bir ya da birden çok araç arasındaki bir ilişki söz konusuysen, orantılılıkta iki değişkenin karşılıklı ilişkisi söz konusudur.<sup>31</sup> Amaç ve araç, birbirine karşı ölçsüz bir oran içinde olmamalıdır. Yarışan hedeflerin gerçek ölçümü ve değerlendirmesi bu aşamada gerçekleşmektedir.<sup>32</sup>

Vergi sistemimize dahil edilen konaklama vergisi bakımından, sınırlama amacı ile sınırlama aracı arasında makul bir ilişkinin bulunup bulunmadığını belirlemek üzere<sup>33</sup> söz konusu verginin elverişli, gerekli ve orantılı olup olmadığını tespit etmek gerekmektedir. Bu verginin uygulanmasında diğer ülke örneklerine bakıldığında; konaklanan mekânın niteliği, vergi oranlarının/miktarlarının farklılığı, dönemsel/sezonsal farklılık, muafiyet ve istisnaların uygulanmasına ilişkin çeşitli kriterler dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda, konaklama vergisi de, bu ölçütler çerçevesinde incelenerek ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığı ele alınmıştır.

#### 4.1. Konaklanan Mekân ve Bölge/Şehir Kriteri

Konaklama vergisinin konusunu, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) oluşturur (m.34/1). İlgili maddede

<sup>29</sup> Sağlam, s. 115.

<sup>30</sup> Junko Ueda, "Is the Principle of Proportionality the European Approach? A Review and Analysis of Trade and Environment Cases before the European Court of Justice", *European Business Law Review*, Volume: 14, Issue: 5, 2003, s. 562, 563.

<sup>31</sup> Sağlam, s. 116.

<sup>32</sup> Mads Andenas/Stefhan Zleptnig, "Proportionality: WTO Law: in Comparative Perspective", *Texas International Law Journal*, Volume: 42, 2007, s. 389.

<sup>33</sup> Billur Yaltı/Selçuk Özgenç, *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s. 84.

sayılan mekanların niteliği ne olursa olsun ister beş yıldızlı bir otel ister pansiyon, apart otel, kırsal turizm tesisleri kapsamında düzenlenen çiftlik evi, köy evi, yayla evi, dağ evi, kamping olsun alınacak vergi oranı farklılık arz etmeyecek, başka bir söylemle belirlenen matrah üzerinden her durumda %2 oranında vergi alınacaktır.

Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında örneğin İtalya’da, 2011 yılından beri uygulanan<sup>34</sup> “*Tassa/Imposta di Soggiorno*” olarak anılan turizm vergisi, otellerin yıldız sayısına ve konaklanan gece sayısına bağlı olarak görece farklılık göstermektedir.<sup>35</sup> İtalya’nın hemen hemen bütün şehirlerinde (yaklaşık 1000 yerel yönetim birimi tarafından bu vergi alınmaktadır) turist vergisi uygulanmaktadır. Vergi miktarı, bazı özellikli durumlar karşısında farklılaşabilmektedir. Örneğin adalar ve anakarada konaklama durumu, mevsim ve ulaşım şekli gibi haller, vergi tutarını etkilemektedir<sup>36</sup>. Roma’da kişi başına her gün için (10 güne kadar olan konaklamalarda) vergi 3 € ve 7 € arası değişmektedir<sup>37</sup>. Örneğin Roma’da 3 gece için iki yıldızlı otel için 6 €, üç yıldızlı otel için 8 €, dört yıldızlı otel için 12 €, beş yıldızlı otel için 14 € ödenecektir. Floransa ve Venedik’te ise 2 gece için, iki yıldızlı otel 4 €, üç yıldızlı otel 6 €, dört yıldızlı otel 8 €, beş yıldızlı otel için 10 € vergi ödenecektir.<sup>38</sup>

Fransa’da uygulanan “*Taxe de Séjour*” yani turist vergisi, kişi başına ve gecelik konaklanan mekanın niteliğine/yıldız sayısına ve standardına göre değişmektedir.<sup>39</sup> Konaklama türleri, Yerel Yönetim Genel Kanunu’nun (CGCT) R 2333-44 maddesinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir.<sup>40</sup> Alınacak tutar, gecelik kişi başına 0.20 €’dan 4 €’a kadar de-

<sup>34</sup> <https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/>

<sup>35</sup> “Italy’s ‘tourist tax’: What is it and who has to pay?” <https://www.thelocal.it/20190918/italy-tourist-tax-what-is-it-and-who-has-to-pay-it> ; Tourist Tax In Italy, <https://www.in-italia.com/italy/tourist-tax-in-italy/>, (Erişim T. 03.02.2020).

<sup>36</sup> Volkan Güzel/Selçuk Yıldız, “Konaklama Vergisinin Gerekliliği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Vergi Raporu, Aralık 2019, Sayı: 243, s. 14.

<sup>37</sup> Consultation on the Principles of a Local Discretionary Transient Visitor Levy or Tourist Tax, (9 September 2019), Scottish Government, s. 50, <https://www.gov.scot/publications/consultation-principles-local-discretionary-transient-visitor-levy-tourist-tax/pages/9/>, (Erişim T. 12.02.2020).

<sup>38</sup> Güler, s. 20, 21.

<sup>39</sup> <https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/>, (Erişim T. 23.01.2020).

<sup>40</sup> Bunlar, palas oteller, tatil otelleri, turist konutları, eşyalı konaklama, tatil köyleri, misafir odaları, karavan alanları ve turistik otoparklardaki sahalar, kamp alanları, diğer açık hava konaklama yerleri, marinalardır. Guide Pratique Taxes de

şebilmektedir.<sup>41</sup> Paris'te 1 yıldız 1 €, iki yıldız 1.3 €, üç yıldız 1.88 €, dört yıldız 2.88 €, beş yıldız 3.75 € ve beş yıldızlı palas otellerde 5 € alınmaktadır. Paris'te ayrıca %15 oranında Bölgesel Vergi (*Regional Tax*) olarak adlandırılan bir vergi de alınmaktadır.<sup>42</sup>

İspanya'da ilk olarak Temmuz 2010'da gündeme gelen<sup>43</sup> ve "*Tasa Turistica*" olarak adlandırılan turizm vergisi sadece Katalonya ve Balear Adaları'nda uygulanmaktadır.<sup>44</sup> Balear adalarında hükümet bu vergiyi, bir tür çevre vergisi ve sürdürülebilir turizm projeleri amacıyla almaktadır.<sup>45</sup> Katalonya'da kişi başı, gecelik en fazla 7 geceye kadar 0.45 € ile 2.25 € arası; Balear Adaları'nda ise kişi başına gecelik, 0.50 € ile 4 € arası değişen bir tutar alınmaktadır (Balear'da 8. gecedan sonra %50 indirim yapılmaktadır).<sup>46</sup>

Almanya'da bu vergi, "kültür vergisi" (*Culture Tax, Kulturförderabgabe*) veya "yatak vergisi" (*Bed Tax, Bettensteuer*) olarak alınmaktadır.<sup>47</sup> Geceleme başına 0.50 € ile 5 € arasında veya konaklama bedelinin %5-7,5 arasında uygulanmaktadır.<sup>48</sup> Vergi, şehir bölgelerine göre değişmektedir. Bazı şehirlerde bu vergi, KDV eklendikten sonra hesaplanmaktadır. Örneğin Berlin'de KDV ve kahvaltı dahil maksimum 21 geceye kadar %5 oranında vergi alınmaktadır. Hamburg'da kültür ve turizm vergisi, 10 €'a kadar çıkmaktadır (0.5-10.01 €).<sup>49</sup> Münih'te ise, turizm vergisi alınmamaktadır.<sup>50</sup>

---

Séjour, Direction générale des collectivités locales Direction générale des entreprises, Mise à jour : Mai 2019, s. 9.

41 Konaklanan mekanlara göre öngörülen oranlar için bkz. Guide Pratique Taxes de Séjour, s. 11

42 Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 49.

43 Bozdoğanoglu, s. 137.

44 <https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/>, (Erişim T. 23.01.2020).

45 <https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/>, <https://www.insider.com/countries-that-require-a-tourist-tax-2019-2#germany-has-a-similar-system-for-their-tourist-tax-5>, (Erişim T. 23.01.2020).

46 Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 52.

47 Bozdoğanoglu, s. 135.

48 Theresa Christine, "41 Countries Around the World that Charge A Tourist Tax" February 27, 2019, <https://www.businessinsider.sg/countries-that-require-a-tourist-tax-2019-2>; <https://www.hostelworld.com/blog/tourist-tax/> (Erişim T. 03.02.2020).

49 Hamburg Tourismus Introduction of the culture and tourism tax in Hamburg <https://www.hamburg.de/fb/nav-steuern-2013/3742264/kttg2013.html>, (Erişim T. 11.02.2020).

50 Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 49; Alman Ulusal Turizm Kurulu (The

Hollanda da ise turist vergisi (*Toeristenbelasting*) olarak alınan bu vergi, ülkenin 421 belediyesinin neredeyse tamamında, gecelik kişi başı olarak uygulanmaktadır.<sup>51</sup> Vergi, oransal veya maktu miktar olarak otel türüne göre farklılık göstermektedir (0.55€ - 5.75€ veya oda ücretinin %7' sine kadar). Örneğin, "Amsterdam Şehir Vergisi" "*Amsterdam City Tax*" oda ücretinin (kahvaltı hariç) %7'si oranında alınmaktadır. Yine Amsterdam'da, deniz ve nehir yolcuları için kişi başı günlük 8 € ücret ve kanal teknesinde veya gezi turunda yolcu başına 0.66€ eğlence vergisi alınmaktadır. Amsterdam mukimleri bu vergiyi ödememektedirler.<sup>52</sup>

Yunanistan'da 2018 yılında alınmaya başlanan turist vergisi (*tourist tax*), beş yıldızlı otelde 4 €, dört yıldızlı otelde 3 €, üç yıldızlı otelde 1.5 € ve bir ve iki yıldızlı otelde veya apartlarda 0.5 € olarak alınmaktadır.<sup>53</sup>

Hırvatistan'da, şehirler turist çekme kapasitesine göre<sup>54</sup> A, B, C, D şeklinde sınıflandırılarak ve dört sezon dönemine göre farklı miktarlarda "*Sojourn Tax*" adlı vergi alınmaktadır. Örneğin Dubrovnik A kategorisinde yer almaktadır. A sınıfındaki bir yerde erken sezonda 5.50 Kn<sup>55</sup> yüksek sezonda 7.00 Kn, düşük sezonda 4.50 Kn ve geç sezonda 5.50 Kn vergi ödenmektedir (0,27-1,35 € arasında değişmektedir).<sup>56</sup>

Bulgaristan'da da yıldız derecelendirmesi ve konaklama bölgesine göre kişi başı gecelik alınan şehir vergisi (*city tax*) ortalama, 0.10 €- 1.53 € arasında değişmektedir.<sup>57</sup>

---

German National Tourist Board -GNTB) turizmin yurduşına pazarlanmasından sorumludur ve Almanya'yı tatil, iş, seyahat ve ziyaret destinasyonu olarak dünya çapında temsil eder, OECD Tourism Trends and Policies 2014, s. 180.

<sup>51</sup> Bozdoğanoglu, s. 137; Güzel/Yıldız, s. 15.

<sup>52</sup> Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 51.

<sup>53</sup> Greek Travel Pages, Greece's New Hotel Tax to Come Into Effect in 2018. (30.06.2016), <https://news.gtp.gr/2016/06/30/greeces-new-hotel-tax-effect-2018/>, (Erişim T. 11.02.2020); Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 50.

<sup>54</sup> Bozdoğanoglu, s. 143.

<sup>55</sup> Kuna, Hırvatistan para birimi.

<sup>56</sup> Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 48.

<sup>57</sup> Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 48; "Tourist tax in Europe 2020: what you will pay in Spain, Italy and other hotspots, <https://www.lovemoney.com/guides/52231/tourist-tax-in-europe-what-you-will-pay-in-spain-italy-and-other-hotspots>, (Erişim T. 13.02.2020).

Söz konusu AB ülkelerinde konaklama hizmeti üzerinden alınan KDV ise şöyledir: İtalya, Fransa, İspanya %10, Almanya %7, Hollanda %9, Hırvatistan %13. Bu ülkeler arasında en yüksek KDV, Macaristan'da %18, Çekya'da %15; en düşük ise, Romanya'da %5, Belçika ve Portekiz'de ise %6 oranındadır.<sup>58</sup>

1 Nisan 2020'den itibaren yılın sonuna kadar %1 olarak uygulanmaya başlayacak olan konaklama vergisine döndüğümüzde, yukarıdaki ülke örneklerinin aksine ne bölge ve şehir; ne de konaklamanın yapıldığı mekâna göre bir ayırım yapılmaktadır. Antalya'da beş yıldızlı bir otelde konaklayan kişi ile Şırnak'taki bir pansiyonda konaklayan kişinin aldığı hizmet bedeli üzerinden uygulanacak vergi oranı aynıdır. Başka bir söylemle vergi, %2'lik sabit bir orana bağlanmıştır. Oysa vergilendirmenin temel ilkelerinden biri olan vergide eşitliğin sağlanmasında temel ölçüt, yükümlülerin mali gücüdür<sup>59</sup>. Bu örnekte, işletmecinin mi yoksa konaklayan kişinin mi mali gücünü dikkate almak gerekiyor(?) sorusu da akla gelmektedir. Her iki yükümlünün mali gücünün dikkate alınması gerekir, ancak verginin nihai taşıyıcısı, konaklama hizmetinden faydalanan olduğu için bu kişilerin mali gücünün dikkate alınması daha hukuki bir yaklaşım olur. Klasik bir söylemle, yükümlülerin mali gücüne ulaşmada artan oranlı tarifenin uygulanması esastır. Ancak burada artan oran yerine, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi konaklanan tesisin niteliği dikkate alınarak, miktarları değişen maktu bir vergi daha ölçülü olabilirdi. Yine incelenen ülke örneklerinde, konaklanan tesisler bakımından gecelik ücret, otelin yıldız sayısı, oda sayısı gibi kriterler dikkate alınarak kademeli bir vergilendirme uygulanmaktadır.<sup>60</sup> Türkiye'de ise, konaklamanın gerçekleştiği tesisler arasında ayırım yapılmaksızın geceleme, yeme, içme ve diğer hizmetlerin toplam bedeli üzerinden, sabit oranda bir vergi alınmaktadır.

<sup>58</sup> Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 48-52.

<sup>59</sup> "Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir" Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, 24. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2015, s. 52; "Dolaylı vergiler için mali güç belirleyici olmadığı için vergi yasasının, örneğin tüketimi vergilendirecek bir yasanın, mülkiyet hakkına müdahalesinin ölçülü olup olmadığını ölçmek daha elverişlidir." Saban, s. 60.

<sup>60</sup> Bozdoğanoglu, s. 148.

Vergi matrahının<sup>61</sup> belirlenmesinde, sadece geceleme veya konaklama hizmeti değil, geceleme hizmetiyle satılan diğer hizmet bedelleri de buna dahil edilmekte ve böylelikle matrah yükselmektedir. Nihayetinde ödenecek vergi de artmaktadır. Bu durum, amaç ve araç arasındaki oranın, ölçüsüz olmasına yol açmaktadır.

Özellikle AB üyesi ülkelerde, ülke bölgelere ayrılarak her bir bölge turist çekme yoğunluğuna göre aşamalı olarak bir vergilendirme yapılmaktadır<sup>62</sup>. Sonuç itibarıyla söz konusu verginin uygulanmasında, konaklanan mekân ve bölge, şehir ayrımı gözetilmeden apart, dağ evi, pansiyon için de %2, beş yıldızlı bir otel için de aynı oran öngörülmüş ve yükümlülerin mali gücü dikkate alınmamıştır. Kaldı ki, mali güçle orantılı<sup>63</sup> olan bir düzenlemenin, ölçülü olduğu söylenebilir. Ölçülü bir vergilendirme, ancak mali gücü gözetme temelinde kurulabilir.<sup>64</sup>

#### 4.2. Konaklanan Dönem Kriteri

Konaklama vergisinin uygulanmasında ister kış, ister yaz yılın hangi dönemi olursa olsun, verginin oranı değişmemektedir. Oysa diğer ülke uygulamalarında sezon ayrımı yapılarak söz konusu vergi tahsil edilmektedir. Örneğin Hırvatistan'da dört sezona göre alınan vergi görece değişmektedir: erken sezon, yüksek sezon, düşük sezon ve geç sezon.<sup>65</sup>

İtalya'da da düşük ve yüksek sezon ayrımı bulunmaktadır. Ancak buradaki düşük sezon çok kısadır. Örneğin Venedik'te yüksek sezon 1 Şubat- 31 Aralık, düşük sezon ise, 1-31 Ocak arasındır.<sup>66</sup>

<sup>61</sup> "Verginin konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarına matrah denilmektedir. Kural olarak, verginin konusu ile matrah birbiriyle çakışmaz", Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 205.

<sup>62</sup> Bozdoğanoglu, s. 148.

<sup>63</sup> "Vergilendirmenin mali güce göre, eşit ve adil biçimde yapılmasını öngören anayasal ilkelerin vergilendirmede biçimin değil, gerçek durumun esas alınmasını gerektirir", Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 77.

<sup>64</sup> Yaltı/Özgenç, s. 84.

<sup>65</sup> "Tourist tax in Europe 2020: what you will pay in Spain, Italy and other hotspots", <https://www.lovemoney.com/guides/52231/tourist-tax-in-europe-what-you-will-pay-in-spain-italy-and-other-hotspots>, (Erişim T. 13.02.2020).

<sup>66</sup> Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 50.

İspanya'da da sezona göre alınan vergi değişmektedir. Yüksek sezonda lüks otellerde kişi başına gecelik 4 €, orta segment otelde 3 €, apart ve gezi gemilerinde (cruise) gemilerinde 2 € alınmaktadır. Söz konusu miktarlar, kasım ayından nisan ayına kadar %75'e kadar indirilerek uygulanmaktadır.<sup>67</sup>

Türkiye'de 1 Nisan 2020'de yürürlüğe girecek olan konaklama vergisi için 'yüksek' ve 'düşük sezon' ayrımının yapılması gerektiği söylenebilir.

### 4.3. Muafiyet ve İstisna Kriterleri

Konaklama vergisi, öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler yönünden vergiye tabi değildir. Konaklama vergisinde istisnalar, sınırlı ve dar bir şekilde düzenlenmiştir. Yukarıda sayılan ülkelerde belli yaş sınırlarına bağlı olarak çocuklara yönelik muafiyetler tanınmıştır. Örneğin Fransa'da 18 yaşın altındaki çocuklar bu vergiden muafır. İtalya'da 10 yaşın altındaki çocuklar, Roma'da buranın mukimleri, mücbir sebep ve sağlık nedeni ile kalanlar 23 kişilik gruplara kadar 1 tur lideri ve 1 şoför vergiden muafır. İspanya'da 16 yaşın altındaki çocuklar vergiden muafır. Hırvatistan'da 12-18 yaş arası %50 indirimli, 12 yaş altı vergiden muafır. Yunanistan'da öğrenci yurtları, İspanya'da Katalonya 17 yaş altı, Balear Adaları 16 yaş altı, mücbir sebeple konaklama yapanlar vergiden muafır.<sup>68</sup> Çekya'da 18 yaş altı, 70 yaş üstü, iş insanları, engelli kişiler muaf, öğrenci yurtları vergiden istisna tutulmuştur. Belçika'da Antwerp'te 12 yaş altı; Ghent'te 18 yaş altı muafır ve öğrenci yurtları vergiye tabi tutulmamaktadır. Yine Almanya'da da iş seyahatleri vergiden istisna tutulmuştur.<sup>69</sup>

<sup>67</sup> Tourist tax in Europe 2020: what you will pay in Spain, Italy and other hotspots", <https://www.lovemoney.com/guides/52231/tourist-tax-in-europe-what-you-will-pay-in-spain-italy-and-other-hotspots>, (Erişim T. 13.02.2020).

<sup>68</sup> Tourist tax in Europe 2020: what you will pay in Spain, Italy and other hotspots", <https://www.lovemoney.com/guides/52231/tourist-tax-in-europe-what-you-will-pay-in-spain-italy-and-other-hotspots>, (Erişim T. 13.02.2020).

<sup>69</sup> Transient Visitor Levy or Tourist Tax, s. 48-52.

Türkiye uygulamasında ise çocuklara veya diğer kişilere (yaşlı, engelli) yönelik bir muafiyet bulunmamaktadır. Örneğin 12 yaş altı muaf tutulup, 12-18 yaş arası için ise %50 oranında bir indirim yapılarak turist sayısında görece bir artış sağlanabilir. Ayrıca bazı konaklama tesislerinde (örneğin pansiyon, apart otel, kamping alanları) yapılan konaklama ve hizmetler verginin konusu dışında tutulmalıdır. Başka bir söylemle, istisnalar genişletilmelidir.

#### 4.4. Amaç Kriteri

Konaklama vergisinin hangi amaçla alındığını değerlendirecek olursak, 7193 sayılı Kanun'un madde gerekçesinde<sup>70</sup> "*...başta turizm merkezi ülkeler olmak üzere çok sayıda ülkede, ilgili ülkede veya şehirde konaklama veya turistik amaçlı verilen hizmetlerden faydalanan kişilerden, bu hizmetlerin sunulması amacıyla merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin katlandığı kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilebilmesi amacıyla... konaklama vergisi gibi adlar altında, konaklanan gece sayısı üzerinden maktu veya verilen hizmet bedeli üzerinden oransal olarak vergi alınmaktadır. Aynı amaca matuf olmak üzere, ülkemizde de bu alanı vergilendirmeye yönelik olarak, farklı ülke uygulamaları da dikkate alınmak suretiyle, vergilendirme tekniği bakımından uygulanabilir bir model geliştirilmiştir. Bu kapsamda, maddeyle; genel bütçe geliri olarak tahsil edilmek üzere konaklama vergisi ihdas edilmekte olup...*" şeklinde bir temellendirme yapılmıştır. Her ne kadar gerekçede, diğer ülke uygulamalarının dikkate alınarak bu verginin tasarlandığı belirtilse de böyle olmadığı açıktır.

Turizm vergileri daha çok yerel birimleri tarafından, özellikle yüksek sayıda turist çeken şehirlerde arıtma tesisi, temizlik hizmetleri, çevre düzenlemesi, ulaşım imkânlarına yönelik yatırımlar, güvenlik gibi hizmetlerin<sup>71</sup> karşılanabilmesi amacıyla alınmaktadır. Turizmin yarattığı olumsuz dışsallıkların bertaraf edilebilmesi, ortaya çıkan maliyetleri karşılamak ve turizmin gelişmesine yönelik projeler için gereken finansman kaynağı turizm vergileri ile gerçekleştirilmektedir.<sup>72</sup> Dolayısıyla belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi, sistemimize dahil

<sup>70</sup> <https://sayilikanuncom.files.wordpress.com/2019/11/7193-sayc4b1lc4b1-kanunun-gerekc3a7esi.pdf>

<sup>71</sup> Güzel/ Yıldız, s. 13.

<sup>72</sup> Güzel/ Yıldız, s. 20.

edilen konaklama vergisi ile olanaklı değildir. Çünkü bu vergi, genel bütçe geliri olarak tahsil edilecek ve böylelikle turizm merkezlerinin bulunduğu yerel yönetim birimlerinin maruz kaldığı dışsallıklar ve üstlendiği ekstra maliyetler karşılanamayacaktır.

Ölçülülük ilkesinin bir alt unsuru olan “*elverişlilik*”te aracın, amacı gerçekleştirmeye uygun, elverişli olması beklenir. Kullanılan araçlarla, gerçekleştirilmesi istenen amaçlar arasında makul bir orantılılık ilişkisi olmalıdır.<sup>73</sup> Konaklama vergisi, amacı gerçekleştirmeye uygun ve elverişli değildir. Çünkü bu vergilerin amacı, turistik faaliyetlerin gerçekleştiği yerdeki külfetleri finanse etmek, turizm altyapısını geliştirmek, turizm baskısının aşırılığını bertaraf etmektir.<sup>74</sup> Yine belirtilen amaçlarla bağlantılı olarak, bu verginin tahsil yetkisinin merkezi yönetime değil, yerel yönetim birimlerine verilmesi gereklidir. Avrupa Birliği ülkelerinde de uygulama bu yöndedir.

## SONUÇ

Seyahat özgürlüğü, çağın özgün koşulları dikkate alındığında, gerek ticari ve gerekse sosyal maksatla sıklıkla kullanılan bir hürriyettir. Bir yerden bir başka yere gerek ticari, gerekse kültürel ve sosyal amaçlarla yapılan seyahatler sonucu “konaklama”nın temel bir gereksinim, hatta zorunluluk olduğunun kabulü gerekir. Zorunlu konaklamaları içeren ve esasında minimum (asgari) barınma gereksinimini karşılamaya yönelik bir konaklamayı dahi “lüks” kategoride gören yeni yasal düzenlemenin özü ve ruhu, bu yönüyle ele alındığında, ilk başta anayasal değerlerle çelişmektedir. Günlük yaşamın pratiğine bakıldığında her konaklamanın, turistik ve eğlenme maksatlı olmadığı kabulü gerekir. Temel barınma gereksinimini karşılamak üzere geceleyen her kişiye sunulan olağan hizmetlerden vergi alınması, seyahat hürriyetinin açıkça kısıtlanması sonucunu doğurmaktadır.

Barınmanın gerçekleştiği mekansal standartlar ve mevsimsel dönemler dikkate alınmadan, kişilerin aynı şekilde vergiye tabi tutulması; aynı durumda olmayanlara (mali gücü aynı olmayanlara) benzer

<sup>73</sup> Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s. 50.

<sup>74</sup> Theresa Christina, “41 Countries Around the World that Charge A Tourist Tax” February 27, 2019, <https://www.businessinsider.sg/countries-that-require-a-tourist-tax-2019-2>

muamele yapılması suretiyle eşitlik ilkesi zedelendiği gibi, lüks/zorunlu tartımı yapılmaksızın her konaklamanın, verginin konusuna dahil edilmesi -sonuç itibariyle- ölçülülük gereklerini ihlal etmektedir.

Ezcümle konaklama vergisi, ölçülü bir vergi değildir. Konaklanan mekân, verginin konusuna dahil olan hizmetlerin geniş tutulması ve konaklama dönemlerinin dikkate alınmaması; istisna ve muafiyetlerin kapsamının dar tutulması, ölçülülüğü ihlal eden başlıca etkenlerdir.

Konaklama vergisinin, kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla getirildiği anlaşılmaktadır. Oysa karşılaştırmalı ülke uygulamalarına bakıldığında, konaklama vergisinin ağırlıklı olarak turistik faaliyetlerin gerçekleştiği yerdeki külfetleri finanse etmek, turizm altyapısını iyileştirmek, turizm baskısının aşırılığını bertaraf etmek üzere konuldukları görülmektedir. Bu durum karşısında, kamu yararı (amaç) ile yüklenilen vergi (araç) arasındaki orantı dikkate alınarak; nimet-külfet gereklerinden hareketle turizm baskısının yarattığı negatif dışsallığı bertaraf etmek üzere, Yasa Koyucunun bunu bir yerel yönetim vergisi olarak yeniden düzenlemesi gerekmektedir.

## Kaynakça

### Kitaplar

- Akkaya Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.
- Aşçı Akıncı Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınevi, İstanbul 2013.
- Ateş Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Der'in Yayınları, İstanbul 2006.
- Guide Pratique Taxes de Séjour, Direction générale des collectivités locales Direction générale des entreprises, Mise à jour: Mai 2019.
- Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, On iki Levha Yayınları, 3. Baskı, İstanbul 2011.
- Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Metin, Yüksel, Ölçülülük İlkesi, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.
- OECD Tourism Trends and Policies 2014, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/tour-2014-en>
- Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami, Vergi Hukuku, 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2015.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019.

- Sağlam Fazıl, *Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü*, AÜSBF Yayınları, Ankara 1982.
- Scottish Government, *Consultation on the Principles of a Local Discretionary Transient Visitor Levy or Tourist Tax*, (9 September 2019), Scottish Government, <https://www.gov.scot/publications/consultation-principles-local-discretionary-transient-visitor-levy-tourist-tax/pages/9/>
- Tridimas Takis, *The General Principles of EU Law*, Second Edition, Oxford Univeristy Press, New York, 2006.
- Yaltı Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınları, İstanbul 2006.
- Yaltı Billur/Özgenç Selçuk, *Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı*, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.
- Yaltı Soydan Billur, *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler*, Beta Yayınları, İstanbul 2002.

### Makaleler

- Andenas Mads/Zleptnig Stefan, "Proportionality: WTO Law: in Comparative Perspective", *Texas International Law Journal*, Volume: 42, 2007.
- Bozdoğanoglu, Burçin, "Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013.
- Güçlü Faruk, "Yeni Bir Vergimiz Daha Oldu: Konaklama Vergisi" <http://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/1700304/yeni-bir-vergimiz-daha-oldu-konaklama-vergisi.htm>
- Güler Ahmet, "Roma ve Venedik Özelinde İtalya'da Turist Vergisi ve Türkiye'de Uygulanması", *PJESS*, Vol: 4, No: 1, 2017.
- Güzel Volkan/Yıldız Selçuk. "Konaklama Vergisinin Gerekliliği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Vergi Raporu*, Sayı: 243, Aralık 2019.
- Theresa Christine, "41 Countries Around the World that Charge A Tourist Tax" February 27, 2019, <https://www.businessinsider.sg/countries-that-require-a-tourist-tax-2019-2>
- Ueda Junko, "Is the Principle of Proportionality the European Approach? A Review and Analysis of Trade and Environment Cases before the European Court of Justice", *European Business Law Review*, Volume: 14, Issue: 5, 2003.

### İnternet Kaynakları

- Akçaoğlu Ertuğrul, "Konaklama Vergisi", Vergi Yasalarında Güncel Değişikliklerin Değerlendirilmesi Paneli'nde sunulan tebliğ, 16 Ocak 2020, Ankara Barosu, <https://www.youtube.com/watch?v=hmzKeKptKeA&list=PL4jCA0s9Z5BBg8oK4JhQgclihma7No2V8>
- European Tourism Association, "ETOA's 2019 review of European tourism taxes calls for destinations to recognise the value of the visitor economy and risk to competitiveness", (12 September, 2019), <https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/>

Hamburg Tourismus Introduction of the culture and tourism tax in Hamburg,  
<https://www.hamburg.de/fb/nav-steuern-2013/3742264/kttg2013.html>

Italy's 'tourist tax': What is it and who has to pay?, <https://www.thelocal.it/20190918/italy-tourist-tax-what-is-it-and-who-has-to-pay-it>

Tourist tax in Europe 2020: what you will pay in Spain, Italy and other hotspots",  
<https://www.lovemoney.com/guides/52231/tourist-tax-in-europe-what-you-will-pay-in-spain-italy-and-other-hotspots>

Tourist Tax in Italy, <https://www.in-italia.com/italy/tourist-tax-in-italy/>  
<https://www.etoa.org/etoa-review-tourism-taxes/>

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/tebligler/Tas-laklar/Kon\\_ver\\_gen\\_uyg\\_teb\\_taslak.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tebligler/Tas-laklar/Kon_ver_gen_uyg_teb_taslak.pdf)

<https://www.hostelworld.com/blog/tourist-tax>

<https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0505.pdf>